

Леонід ТУЛУШ
Марина РУДАЯ

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СФЕРІ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА

Узагальнено діючу практику та наявні проблеми справляння ПДВ у сфері агропромислового виробництва. Сформовано моделі обкладення ПДВ операцій з поставок сільськогосподарської продукції, опрацьовано їх вплив на результати діяльності суб'єктів аграрного ринку.

Оподаткування є важливим інструментом державного регулювання, оскільки визначає конкурентоспроможність вітчизняної продукції на світових ринках. Функціонуюча в країні податкова система повинна містити компроміс інтересів держави та підприємницьких структур, зокрема й тих, що здійснюють діяльність у сільському господарстві.

Як наслідок, нинішня практика оподаткування у цій галузі економіки є особливою сферою взаємовідносин економічних суб'єктів із державою, слабо кореспондує із загальною системою оподаткування. Їй притаманне функціонування особливих податкових інструментів, наявність спеціальних режимів оподаткування, що дозволяють спростити податкові процедури та стимулювати господарську активність з метою забезпечення продовольчої безпеки країни.

Нині в Україні постає проблема реформування податкового механізму у сільському господарстві [3], що передбачав би не лише оптимальні розміри податкового навантаження, а й відповідав би за структурою платежів та застосовуваням податковим інструментарієм тенденціям розвитку аграрної економіки.

Метою дослідження є узагальнення методологічних засад і наукове обґрунтування моделей в частині адміністрування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва.

Серед наукових праць, присвячених проблемам функціонування системи оподаткування у сільському господарстві, слід виокремити роботи М. Дем'яненка [1, 17–25], С. Дем'яненка [1, 37], Д. Деми, С. Зорі, С. Климчук, С. Корюнова, М. Котлярова, Е. Серової [6], Н. Сеперович [5], В. Синчака.

У проекті Податкового кодексу, прийнятому до розгляду Верховною Радою України [4], передбачена зміна механізму обкладення податком на додану вартість поставок зернових культур. Таке рішення зумовлене, передусім, необхідністю впорядкування практики бюджетного відшкодування ПДВ, адже зернові культури формують експортний потенціал України.

При розробці порядку оподаткування варто врахувати, що уряд нині має серйозні проблеми з бюджетним відшкодуванням ПДВ експортерам сільськогосподарської продукції [8]. Обсяги державного боргу по ПДВ зернотрейдерам, до його реструктуризації шляхом емісії ПДВ-облігацій (кінець

серпня 2010 року), за оцінками експертів, перевищували 6 млрд. грн. [7].

Така негативна практика суттєво псує імідж України як країни з розвинутою ринковою економікою, погіршує інвестиційний клімат у державі. Водночас знайти оптимальне рішення розв'язання проблеми досить складно, оскільки:

- в умовах, коли сільськогосподарські підприємства не сплачують ПДВ до бюджету, у державі відсутнє джерело для відшкодування;

- діючий порядок здійснення відшкодування вимагає значної контрольно-перевірочної роботи, що суттєво здорожчує механізм адміністрування податку і суттєво збільшує терміни відшкодування;

- на даному ринку наявна значна кількість посередників, діяльність яких складно проконтролювати, що призводить до суттєвого завищення обсягів бюджетного відшкодування за рахунок “фіктивних” компаній.

Отже, уряду необхідно обирати кардинальний шлях вирішення цієї проблеми, звільнивши від оподаткування проміжну ланку, а саме – операції з поставок посередниками сільськогосподарської продукції економічним суб'єктам, що здійснюють її експорт за межі митної території України (трейдерам).

При розробці напрямів реформування податкового механізму треба також врахувати й необхідність подальшої розбудови й упорядкування інфраструктури аграрного ринку з метою зниження рівня цін на продукти харчування. Передусім це стосується врегулювання діяльності посередників, які стали невід'ємною ланкою аграрного ринку, “відсікаючи” доходи безпосередніх товаровиробників і “роздуваючи” податковий кредит для експортерів.

Порядок оподаткування поставок сільськогосподарської продукції передбачає кілька варіантів (моделей) формування податкового механізму.

Перша модель формування механізму оподаткування поставок зернових культур і продуктів їх переробки (борошна, хлібобулочних виробів) передбачає оподаткування першої поставки сільськогосподарської продукції (тобто її поставки безпосереднім товаровиробником) у загальному порядку (за стандартною ставкою), залишення позитивних сум різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом у розпорядженні товаровиробників. Подальші поставки сільгосппродукції (поставки, що здійснюються посередниками) на митній території звільняються від оподаткування ПДВ, поставки продуктів переробки зернових культур оподатковуються за стандартною ставкою, експортні операції оподатковуються за нульовою ставкою.

За умов реалізації моделі сільськогосподарські підприємства одержуватимуть державну підтримку у вигляді різниці між податковим зобов'язанням і податковим кредитом з ПДВ (як це передбачено й нинішнім порядком). Бюджет не матиме надходжень з ПДВ від сільгосппідприємств (слід зазначити, що практика неперерахування ПДВ до бюджету існує вже дванадцять років).

Подальші поставки звільняються від ПДВ, відповідно посередники віднесуть сплачений у ціні придбаної продукції ПДВ на витрати. При незмінності ціни продажу подальшим контрагентам негативного впливу на посередників не спостерігатиметься, за умов зниження ціни (що ймовірніше, адже у покупців продукції не формуватиметься податковий кредит) зменшаться доходи посередників.

Бюджет втрачатиме надходження податку з доданої посередником вартості, крім того зменшуватимуться надходження з податку на прибуток внаслідок віднесення сум вхідного ПДВ на витрати.

Експортери, що придбаватимуть продукцію у посередників, не сплачуватимуть вхідного ПДВ, відповідно їм не заявлятимуть ці суми до відшкодування. Отже, державі не потрібно буде відшкодовувати ПДВ експортерам у разі придбання ними сільськогосподарської продукції у посередників. У такій ситуації експортери будуть заінтересовані у придбанні даної продукції у безпосередніх товаровиробників – це надаватиме їм право на бюджетне відшкодування. Відповідно схеми “накручування” ПДВ для його подальшого декларування до відшкодування експортерами стануть неефективними.

У зв'язку з реалізацією цієї схеми виникає проблема, що потребує невідкладного вирішення – обмеженість потужностей для зберігання сільськогосподарської продукції, передусім зерна. Посередники останніми роками сформували потужну логістичну мережу, яка дає змогу скуповувати зерно відразу після збору врожаю за мінімальними цінами. У сільгосппідприємств відповідні логістичні можливості відсутні, що визначає необхідність створення відповідного державного оператора (ним може стати, зокрема, ДАК “Хліб України” або його правонаступники), який забезпечив би зберігання зерна за прийнятними цінами, без використання ресурсної бази посередників.

Друга модель формування механізму оподаткування поставок зерна та продуктів його переробки передбачає звільнення від оподаткування будь-яких поставок сільськогосподарської продукції. Тобто, усі поставки зерна на внутрішньому ринку звільняються від ПДВ (включаючи й першу поставку), експорт сільгосппродукції також звільняється від оподаткування ПДВ.

Характеризуючи результати реалізації моделі, варто зазначити, що підприємства-виробники сільськогосподарської продукції позбавляються державної підтримки, яка

дає змогу забезпечувати рентабельність аграрного бізнесу.

Крім того, виникає необхідність компенсації сум вхідного ПДВ сільгосппідприємствам – лише за умов незмінності ціни товаровиробники зможуть компенсувати “вхідний” ПДВ і не зазнають додаткових витрат, в інших випадках зміна порядку справляння ПДВ призведе до погіршення фінансового стану товаровиробників (внаслідок зниження закупівельних цін посередниками, оскільки сільгосппідприємства не видаватимуть податкової накладної з ПДВ).

У посередників будуть відсутні витрати на “вхідний” ПДВ при закупівлі продукції, що не збільшуватиме їхні витрати і не зменшуватиме надходження податку на прибуток. При здійсненні поставок сільськогосподарської продукції (чи продуктів її переробки) посередники не нараховують ПДВ.

У цій схемі основний удар припадає на сільгоспвиробників, адже посередники матимуть змогу мінімізувати втрати за рахунок цінової політики (зниження ціни при придбанні продукції у сільгосппідприємств).

Бюджет втрачає частину надходжень від сільгосппідприємств (у частині різниці між сумами податкового зобов'язання та податкового кредиту), а також надходження податку з доданої посередниками вартості. Водночас, бюджет може компенсувати частину втрат за рахунок оподаткування останньої стадії руху продукції до споживача – переробки. Вплив на надходження з податку на прибуток у цій моделі практично відсутній, оскільки сільгосппідприємства, як правило, даний податок не сплачують.

Експортери придбають продукцію без “вхідного” ПДВ незалежно від джерела поставки – отже, держава не повинна його відшкодовувати. Оскільки до експортних операцій також застосовується режим звільнення, то відповідні суми ПДВ, сплачені у

ціні придбання інших виробничих факторів відносяться експортерами на виробничі витрати і не декларуються до відшкодування.

Враховуючи вищезазначене, ця модель є нейтральною щодо кількості посередників та схем мінімізації податку. Модель є “нульовою” для бюджету в частині справляння ПДВ (відсутні надходження від товаровиробників і посередників, тобто взагалі від операцій із поставок сільськогосподарської продукції), разом з тим відсутня й необхідність відшкодування ПДВ з бюджету при експорті продукції. Водночас застосування моделі передбачає необхідність компенсації втрачених сум фінансової підтримки сільгосппідприємствам шляхом прямого бюджетного фінансування з притаманними йому вадами й недоліками.

Щодо рівня цін на продукти харчування, то за рахунок оподаткування останньої стадії за повною ставкою ціни залишаться незмінними.

Третя модель формування механізму оподаткування ПДВ поставок зерна та продуктів його переробки передбачає оподаткування внутрішніх поставок сільськогосподарської продукції, а також продуктів її переробки за пониженою ставкою, експортні поставки оподатковуються за нульовою ставкою.

За умов реалізації цієї моделі сільгосппідприємства втрачають джерело підтримки, але їм забезпечується відшкодування “вхідного” ПДВ.

При цьому вони залишаються привабливими для контрагентів, оскільки видають податкову накладну та відображають у ній відповідні суми ПДВ. Отже, модель 3 для сільгосппідприємств є привабливішою за модель 2, яка передбачає звільнення поставок сільськогосподарської продукції від ПДВ.

Бюджет і за цієї моделі не отримує надходжень ПДВ від сільгоспвиробників, що

компенсується надходженнями від посередників, переробників і роздрібних мереж. Внаслідок застосування пониженої ставки такі надходження суттєво знизяться. Отже, бюджет компенсує надходженнями від посередників недоодержані надходження ПДВ від товаровиробників (за умов належної сплати ПДВ посередниками, не застосування схем податкової мінімізації).

Експортери мають право на відшкодування ПДВ (тобто ця проблема у зазначеній моделі не зникає), хоч запити на відшкодування теоретично повинні зменшитися. При цьому можлива реалізація нинішніх схем “накручування” податкового кредиту через так звані “ланцюжки”, отже ситуація суттєво не зміниться порівняно з діючою.

Четверта модель формування механізму оподаткування ПДВ поставок зерна та продуктів його переробки є певною мірою “гібридною”, оскільки поєднує в собі елементи вже описаних вище моделей. Вона передбачає оподаткування поставок сільськогосподарських підприємств за компенсаційною ставкою (за розрахунками, близько 60% від діючого розміру ставки, причому є необхідність її диференціації за видами продукції) та звільнення подальших поставок сільськогосподарської продукції від оподаткування ПДВ (як на внутрішньому ринку, так і за межі митної території). Продукти переробки сільськогосподарської продукції (продовольчі товари) оподатковуються за пониженою ставкою.

Зазначена модель є чи не найскладнішою, оскільки передбачає кілька режимів справляння ПДВ. Стосовно оцінки її впливу на діяльність економічних суб'єктів слід зазначити наступне. Сільськогосподарські підприємства будуть позбавлені наявного джерела фінансової підтримки (за рахунок дії спеціального режиму справляння ПДВ). При цьому вони знаходитимуться на за-

гальній схемі справляння ПДВ і залишати-муться привабливими для контрагентів.

Посередники при закупівлі сільськогосподарської продукції у її виробників сплачують ПДВ, який відносять на валові витрати, чим зменшується дохідність їх діяльності, а також надходження з податку на прибуток. За такої податкової моделі переробним підприємствам не вигідно закуповувати продукцію у посередників (оскільки відсутній податковий кредит).

За умов звільнення експортних операцій від оподаткування експортери не матимуть права на бюджетне відшкодування, що зменшить конкурентоспроможність вітчизняних товарів на зовнішньому ринку та є певним порушенням вимог 112 Директиви Ради ЄС, яка передбачає повернення ПДВ у випадку вивезення продукції за межі країни-виробника.

Стосовно наслідків реалізації цієї моделі для держави, то бюджет втрачає на надходженнях від сільгосп підприємств, посередників, переробних підприємств і торговельних мереж. Водночас відсутня необхідність відшкодування ПДВ експортерам, оскільки проміжна ланка звільняється від оподаткування.

За результатами проведеного аналізу можна зробити наступні висновки.

З метою впливу на рівень цін продуктів харчування доцільно звільнити й поставки продуктів переробки (або застосовувати для них понижено ставку). Водночас слід враховувати, що у разі звільнення від оподаткування продуктів переробки зерна суттєво ускладниться процес адміністрування податку, адже звільнення стосуватиметься поставок хлібобулочних комбінатів, борошномельних підприємств, торговельних мереж тощо (передусім виникає питання про розподіл податкового кредиту в умовах здійснення оподатковуваних і неоподатковуваних операцій).

Щодо рекомендацій із застосування моделей, то, на наше переконання, друга модель є взагалі неприйнятною – основні негативні зміни стосуються сільгосп підприємств, які не лише позбавляються джерела фінансової підтримки, а й джерела компенсації вхідного ПДВ (подвійні збитки від зміни механізму справляння ПДВ). Крім того, в такому випадку необхідно звільнити від оподаткування імпорт сільськогосподарської продукції (для того, щоб не створювати дискримінаційних податкових умов для іноземних виробників), що є неприйнятним, зважаючи на необхідність захисту національного виробництва.

На наше переконання, найбільш компромісним варіантом вирішення проблеми оподаткування ПДВ поставок сільськогосподарської продукції в найближчій перспективі є четверта модель. Її застосування можливе лише у випадку, коли держава зможе віднайти й опрацювати дієві компенсатори фінансової підтримки за рахунок ПДВ у формі прямого бюджетного фінансування.

Література

1. Дем'яненко М. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва // *Економіка АПК*. – 2008. – № 2. – С. 17–25.
2. Дем'яненко С., Зоря С. Система оподаткування сільського господарства України після 2004 року // *Інститут економічних досліджень*. – Наукові матеріали № 18. – К., 2002. – 37 с.
3. Концепція реформування податкової системи України / Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. N 56. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-2007-%F0>. Htm.
4. Проект Податкового кодексу України 7101-1 від 21.09.2010 р. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=38590.html.

5. Сеперович Н., Демянчук В. *Механізми оподаткування в галузі сільського господарства України // Проект "Аграрна політика для людського розвитку" Програми розвитку ООН. – Режим доступу: http://www.un.org.ua/brc/ua_adp_src/ua_adp_aphd_020305.pdf.*

6. Серова Е., Храмов И., Масленникова И. *Налогообложение сельского хозяйства России / Институт экономики переходного периода, Москва, Россия, 2001. – Режим доступа: http://www.budgetrf.ru/Publications/Analysis/iet/an_iet_250902/an_iet_250902980.htm*

7. Стоянов С. *Україна експортує зерно, заробляючи собі "на хліб". – Режим доступу: <http://agroconf.org/content/ukrayina-eksportuie-zerno-zaroblyayuchi-sobi-na-hlib-direktor-uak-sstoyanov.html>.*

8. Томич І. *Відміна повернення ДПВ зернотрейдерам в Україні нівелює шанси на підвищення закупівельних цін. – Режим доступу: <http://agroconf.org/content/otmena-vozvrata-nds-zernotreyderam-v-ukraine-niveliruet-shansy-na-povyshenie-zakupochnyh-cen.html>.*